

L'IRAP è un tributo destinato a colpire la ricchezza prodotta nell'esercizio di attività organizzate, è allora evidente che nel suo ambito applicativo deve ricadere qualsiasi tipo di attività caratterizzata da un minimo di organizzazione. Soluzione questa, del resto, coerente con l'orientamento manifestato dalla Corte allorché, pronunciandosi sulla questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 599 del 1973, istitutivo dell'ILOR, dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme denunciate, nella parte in cui non escludevano dall'imposta i soli redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa.

Inammissibile per difetto di rilevanza, oltre che infondata nel merito, sarebbe infine la questione relativa alla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, non avendo il giudizio a quo ad oggetto una controversia riguardante l'ammontare di imposte sul reddito.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica la regione Liguria ha depositato una memoria illustrativa, nella quale innanzitutto ribadisce come la base imponibile dell'IRAP sia costituita non dal reddito personale netto, come nel caso dell'IRPEF, bensì dal valore aggiunto prodotto, assunto dal legislatore come nuovo indice di capacità contributiva.

Si tratterebbe, secondo una autorevole dottrina, di una capacità contributiva autonoma, impersonale, di tipo reale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione dei diversi fattori organizzati dall'imprenditore o dal professionista, la cui individuazione non contrasterebbe con il precetto di cui all'art. 53 Cost., stante l'obiettivo rilevanza economica del presupposto impositivo.

Secondo altri autori, invece, la giustificazione dell'IRAP risiederebbe nel diretto rapporto comunque configurabile tra la ricchezza chiamata alla contribuzione ed i soggetti passivi d'imposta, essendo indubbio che il valore aggiunto prodotto sia normalmente, pur se indirettamente, rappresentativo della attitudine alla contribuzione del soggetto esercente l'attività, per il quale l'imposta rappresenta, d'altro canto, un costo di produzione che, tendenzialmente, sarà traslato su altri soggetti, non diversamente da quanto accade - ad esempio - per l'imposta di fabbricazione.

10.2. - Lo Studio Rosina e Associati - Dottori commercialisti, ricorrente nel giudizio a quo, ha depositato fuori termine una memoria di costituzione, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001, la medesima parte ha altresì depositato una ampia memoria illustrativa.

10.3. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi ai propri precedenti atti di intervento.

11. - La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 5 giugno 2000 (in banca dati "il fiscovideo" n.d.r.), ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, commi 1 e 2, 2, 3, lettera c), 4, 8, 11, 36 e 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, «per violazione degli artt. 3 - 23 - 35 - 53 della Costituzione anche con riferimento alla legge 23 dicembre 1996 n. 662 (commi 143 e 144 dell'art. 3)».

Affermata la rilevanza della questione, vertendosi anche in tal caso in tema di impugnativa del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su istanza di rimborso di acconto IRAP, il rimettente ne motiva la non manifesta infondatezza, non dissimilmente dagli altri rimettenti, con riguardo alla assimilazione tra redditi di impresa e redditi da lavoro autonomo; alla discriminazione tra i lavoratori autonomi di cui al primo comma dell'art. 49 del testo unico delle imposte sui redditi e gli altri lavoratori autonomi indicati nello stesso art. 49; alla indeducibilità degli interessi

passivi e delle spese per il personale dipendente; alla mancata ripartizione tra tutti i contribuenti del costo del Servizio sanitario nazionale; alla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi; alla delega all'autorità amministrativa della determinazione dell'ammontare dell'acconto.

11.1. - L'Avvocatura generale dello Stato, intervenendo in giudizio per conto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ha concluso per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione, riportandosi anche in tal caso ai propri precedenti atti di intervento.

12. - La Commissione tributaria provinciale di Piacenza, con ordinanza emessa il 29 febbraio 2000 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 Cost., questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 2, 3, 4, 36 e 45 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nonché del medesimo decreto legislativo nel suo complesso, sotto profili sostanzialmente analoghi a quelli individuati nelle altre ordinanze di rimessione.

12.1. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo in via principale per la declaratoria di inammissibilità della questione, per difetto di motivazione sulla rilevanza della questione, e riportandosi comunque, nel merito, ai propri precedenti atti di intervento.

13. - Nell'imminenza dell'udienza pubblica del 23 gennaio 2001 e della camera di consiglio del 24 gennaio 2001, l'Avvocatura generale dello Stato ha depositato - in tutti i giudizi, ad eccezione di quello promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza - memorie illustrative, di contenuto in larga parte coincidente.

13.1. - In relazione alle censure riguardanti l'asserita violazione del principio di capacità contributiva, la parte pubblica in primo luogo osserva che la non deducibilità dalla base imponibile degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente non determina - diversamente da quanto taluni dei rimettenti mostrano di ritenere - la tassazione di salari ed interessi in quanto tali, «ma solo nella misura in cui gli stessi trovano capienza nel valore della produzione netta (o valore aggiunto) il quale, siccome "risultato" dell'attività organizzata svolta, costituisce la base imponibile del tributo e integra in ogni caso il limite dell'imposizione».

L'Avvocatura ribadisce poi che l'IRAP non è un'imposta sul reddito complessivo netto del soggetto passivo ma è bensì un'imposta «che colpisce, con carattere di realtà, il valore della produzione e cioè incide sul valore aggiunto netto prodotto autonomamente presso ciascun soggetto passivo» in dipendenza dell'esercizio dell'attività organizzata imprenditoriale o professionale.

Ricorda, al riguardo, la parte pubblica che la stessa Corte ha ripetutamente affermato che rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, l'individuazione dei singoli fatti espressivi di capacità contributiva, cosicché il giudizio di legittimità costituzionale delle norme denunciate, con riferimento al parametro di cui all'art. 53 Cost., si risolve «nel verificare, nei limiti del controllo della razionalità che compete al giudice delle leggi, se l'IRAP sia dal legislatore ricollegata e ragguagliata ad un ragionevole presupposto espressivo di forza economica e quindi significativo di attitudine alla contribuzione in colui che alla stessa è chiamato come soggetto passivo della corrispondente obbligazione tributaria».

Il risultato di tale verifica non potrebbe - secondo la medesima parte pubblica - che essere positivo. Sarebbe, infatti, non irragionevole, in primo luogo, il collegamento del tributo all'esercizio abituale di attività di impresa o di lavoro autonomo che si attui attraverso l'autonoma organizzazione dei fattori di produzione, in quanto espressione reale di

potenzialità economica, come del resto già avviene per altri tributi esistenti nel nostro sistema, quali le accise e l'IVA.

Sarebbe altresì non irragionevole la determinazione della base imponibile mediante il riferimento al valore della produzione netta evidenziatosi in conseguenza dell'attività organizzata esercitata dal soggetto passivo, e cioè al valore aggiunto, rappresentante la ripartizione su base individuale del prodotto interno netto (PIN) su base nazionale, destinato a sua volta a ripartirsi tra salari, interessi e profitti. Si tratterebbe, del resto, di una scelta coerente con le finalità di politica fiscale perseguite dal legislatore, consistenti, da un lato, nell'alleggerimento del prelievo sulla parte di valore aggiunto destinato alle retribuzioni e, dall'altro, nella disincentivazione del diffuso indebitamento, con la conseguente attenuazione del vantaggio fiscale proprio dei redditi finanziari, «quale combinato effetto di una imposizione più mite di quella ordinaria (per il percettore degli interessi) e della deduzione degli interessi passivi (a favore del debitore) ai fini della imposizione diretta».

Non potrebbe, infine, dirsi irrazionale l'individuazione, quale soggetto passivo, del solo "gestore" dell'impresa o dell'attività professionale, proprio perché egli è il titolare dell'attività organizzata che produce il valore aggiunto al quale è commisurata l'imposta. Già in altre occasioni, del resto, la Corte avrebbe ritenuto legittime (ad esempio nelle sentenze n. 111 del 1997 [in "il fisco" n. 18/1997, pag. 4908, n.d.r.] e n. 143 del 1995 [in "il fisco" n. 19/1995, pag. 4712, n.d.r.]) norme che colpivano determinati soggetti passivi, in riferimento a fatti indicativi di ricchezza che non erano necessariamente propri di costoro o ai quali comunque essi potessero sicuramente attingere per pagare il tributo.

Il soggetto passivo dell'IRAP, in ogni caso, avrebbe la possibilità di trasferire il peso economico dell'imposta, secondo le leggi di mercato, sia "all'indietro", sulle retribuzioni del capitale e dei lavoratori, sia "in avanti", sui prezzi dei prodotti e dei servizi, a nulla rilevando la mancanza di un'espressa previsione del diritto di rivalsa.

13.2. - I dubbi di legittimità costituzionale riguardanti - con riferimento ai parametri di cui agli artt. 3 e 53 Cost. - la sottoposizione ad IRAP anche dei lavoratori autonomi (art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 446 del 1997) sarebbero poi frutto, secondo l'Avvocatura, di una imprecisa lettura dell'art. 2 del medesimo decreto legislativo e di una non corretta considerazione della natura dell'imposta.

Il predetto art. 2, come modificato dall'art. 1 del decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, individua infatti il presupposto dell'IRAP nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'abitudine e l'esistenza di una autonoma organizzazione costituiscono dunque entrambe elementi caratterizzanti di detto presupposto, cosicché rimarrebbero al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali «ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono tuttavia esercitate mediante una organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato», in conformità del resto all'interpretazione sin qui seguita dalla stessa Amministrazione (ed esposta nella circolare n. 141 del 4 giugno 1998 [in allegato a "il fisco" n. 24/1998, n.d.r.]). Gli esercenti arti e professioni di cui al comma 1 dell'art. 49 del TUIR sarebbero dunque soggetti ad IRAP - secondo tale interpretazione - solo in quanto l'attività da essi svolta sia autonomamente organizzata.

Così letti, gli artt. 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997 si sottrarrebbero ai prospettati dubbi di legittimità costituzionale, non

potendo certo ritenersi irragionevole e discriminatoria - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la scelta del legislatore di sottoporre ad uguale prelievo il valore aggiunto che costituisce il risultato di autonoma organizzazione produttiva tanto dell'imprenditore quanto del lavoratore autonomo. Così come, di contro, l'esclusione dall'area di imponibilità dei lavoratori dipendenti e degli altri lavoratori autonomi di cui all'art. 49, comma 2, del TUIR si giustificerebbe proprio in considerazione della mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione.

Non pertinente sarebbe infine il richiamo, operato da molti rimettenti, alla sentenza n. 42 del 1980 con la quale la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme istitutive dell'ILOR in quanto non escludevano dall'imposta i redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi d'impresa. L'IRAP infatti, diversamente dall'ILOR, non è un'imposta sul reddito e non colpisce i redditi prodotti dai soli lavoratori autonomi in quanto tali, ma individua quale ragionevole presupposto di capacità contributiva l'abituale esercizio di autonoma attività organizzata a fini produttivi.

13.3. - In merito alle censure riferite alla violazione dell'art. 3 Cost., sotto il profilo della discriminazione tra categorie di contribuenti quanto al concorso alle spese del servizio sanitario (avendo l'IRAP sostituito il preesistente contributo al SSN), l'Avvocatura rileva che la contemporaneità dell'introduzione dell'IRAP con la soppressione dei contributi sanitari non comporta alcuna «continuità giuridica» tra i due tributi, inquadrandosi la nuova imposta - sostitutiva non solo dei predetti contributi sanitari ma anche di numerose altre imposte - nella fiscalità generale con natura e presupposti completamente diversi da quelli dei tributi soppressi.

13.4. - Quanto alle questioni riferite al parametro di cui all'art. 76 Cost., sotto il profilo dell'inosservanza del criterio direttivo rappresentato dalla riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo, la parte pubblica rileva preliminarmente come tale censura muova da una premessa apodittica ed indimostrata, quella cioè secondo la quale l'introduzione dell'IRAP, con la contemporanea abolizione di altri tributi precedentemente gravanti sul lavoro autonomo, avrebbe aumentato il carico tributario per la categoria degli esercenti arti e professioni.

La finalità di riduzione del prelievo sui redditi di lavoro autonomo è comunque riferita dalla legge delega - secondo l'Avvocatura - non solo alla introduzione dell'IRAP ed alla soppressione dei previgenti tributi e contributi, ma anche ad una serie di altri interventi su imposte diverse, quali la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF, cosicché il giudizio riguardo al rispetto del menzionato criterio direttivo non potrebbe essere in nessun caso formulato con riguardo alla sola normativa IRAP.

13.5. - Inammissibile sarebbe invece - ad avviso ancora dell'Avvocatura - la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, nella parte in cui prevede l'indeducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi.

I giudizi nei quali la questione è stata sollevata hanno infatti tutti ad oggetto controversie in tema di restituzione dell'IRAP versata, mentre una siffatta questione potrebbe essere rilevante solamente se si vertesse in materia di imposte sui redditi.

La questione - secondo la parte pubblica - sarebbe comunque infondata nel merito, trattandosi di materia rientrante nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

13.6. - Quanto alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 del decreto legislativo, con riferimento all'art. 35 Cost., la parte pubblica rileva che l'indeducibilità delle spese per il personale dipendente non può ritenersi di per sé in contrasto con il principio

costituzionale di tutela del lavoro - per il suo preteso effetto disincentivante rispetto alla assunzione ed al mantenimento di lavoratori dipendenti - in quanto detto principio va comunque coordinato con altri interessi aventi pari rilevanza costituzionale, ed in specie con quelli presidiati dall'art. 53 Cost..

In ogni caso l'Avvocatura osserva che l'introduzione dell'IRAP e la contemporanea abolizione dei contributi al SSN e della c.d. tassa sulla salute hanno in realtà attenuato, e non aggravato, l'onere fiscale incidente sul lavoro subordinato.

13.7. - Inammissibile e, comunque, priva di fondamento sarebbe, da ultimo, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, sollevata con riferimento al parametro di cui all'art. 23 Cost..

Incomprensibile - secondo l'Avvocatura - sarebbe infatti la rilevanza della questione nei giudizi a quibus, aventi ad oggetto domande di rimborso dell'acconto versato, considerato che la norma denunciata prevede l'applicazione della c.d. clausola di salvaguardia che consente al contribuente, nella ricorrenza di determinate condizioni, di ridurre il versamento in acconto dovuto per l'anno 1998.

Dovrebbe in ogni caso considerarsi, nel merito, che la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. va intesa in senso relativo, come obbligo del legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina dell'attività amministrativa.

La norma denunciata risulterebbe quindi pienamente rispettosa del dettato costituzionale, avendo il legislatore rimesso al decreto ministeriale la sola fissazione dell'entità della riduzione dell'acconto, determinato per legge, sulla base di criteri predeterminati.

Diritto - 1. - Con le ordinanze indicate in epigrafe vengono sollevate, sotto profili e con riferimento a parametri in buona parte coincidenti, questioni di legittimità costituzionale di singole norme del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), ovvero dell'intero testo normativo.

I giudizi, stante l'evidente connessione, vanno pertanto riuniti per essere unitariamente decisi.

2. - Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità delle questioni sollevate, con riferimento all'intero decreto legislativo n. 446 del 1997, dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza. E ciò in quanto secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il rimettente - salvo il caso in cui specificamente argomenti che il vulnus derivi da un intero corpo normativo - è tenuto ad individuare, a pena appunto di inammissibilità, la norma, o la parte di essa, la cui presenza nell'ordinamento determinerebbe la lamentata lesione della Costituzione (cfr., ex multis, ordinanze n. 208 del 2000 e n. 185 del 1996).

3. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce inoltre l'inammissibilità, per difetto di rilevanza, delle questioni riferite all'art. 1 del decreto legislativo n. 446 del 1997, nella parte in cui dispone la non deducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ai fini delle imposte sui redditi, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, dalla Commissione tributaria di I grado di Bolzano,

con tutte e tre le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza.

L'eccezione va accolta. Quella prospettata, in termini sostanzialmente coincidenti, dai suddetti rimettenti è infatti questione che attiene al regime giuridico ed alla fase applicativa delle imposte sui redditi, ed è perciò irrilevante nei giudizi a quibus, aventi tutti ad oggetto controversie in tema di rimborso dell'acconto IRAP (cfr. sentenze n. 111 del 1997 e n. 21 del 1996, quest'ultima in "il fisco" n. 8/1996, pag. 1722, n.d.r.).

4. - Del pari inammissibile è la questione di legittimità costituzionale riguardante l'art. 45, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, sollevata, in riferimento all'art. 23 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza. La norma denunciata prevede che «con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti (...) gli ammontari in valore assoluto e percentuale del maggior carico impositivo rispetto a quello derivante dai tributi e contributi soppressi ai sensi degli articoli 36 e 51, comma 1, in base ai quali fissare l'entità della riduzione dell'acconto dovuto ai fini della stessa imposta determinato ai sensi dell'articolo 31».

L'eventuale caducazione di detta norma, richiesta dai rimettenti, comporterebbe il venir meno della stessa possibilità di riduzione dell'acconto ma non certo la restituzione dell'acconto già versato, che costituisce l'oggetto dei giudizi a quibus.

La questione risulta pertanto del tutto irrilevante.

5. - L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce ancora l'inammissibilità della questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, in considerazione dell'asserito difetto di legittimazione passiva della Regione Liguria, unica convenuta nel giudizio a quo, avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso il provvedimento di reiezione di un'istanza di rimborso dell'acconto IRAP versato.

L'eccezione va disattesa.

La questione riguardante la legittimazione passiva della regione Liguria risulta già introdotta, in via di eccezione, nel giudizio a quo, ed il rimettente motiva specificamente, nell'ordinanza, riguardo alle ragioni per le quali egli ritiene invece la regione medesima passivamente legittimata al giudizio. Ciò è sufficiente per escludere che questa Corte possa pervenire, sovrapponendo il proprio giudizio a quello del giudice del merito, ad una declaratoria di inammissibilità della questione di costituzionalità per difetto di rilevanza, rimanendo ovviamente impregiudicata ogni ulteriore valutazione, da compiersi nel giudizio a quo, riguardo all'esattezza delle conclusioni cui il rimettente è pervenuto sul punto.

6. - Nel merito, un primo gruppo di questioni riguarda la conformità ai principi di eguaglianza e capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile.

Rientrano in questo gruppo le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 del decreto legislativo sollevate, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze in data 23 settembre 1999, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 8 e 11, comma 1, lettera c), nn. 1), 2), 3) e 4), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria

provinciale di Genova; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Milano e, in riferimento al solo art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 4, 8 e 11 del decreto legislativo sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Parma; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4 e 8 del decreto legislativo sollevata, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia.

Deducano in buona sostanza i rimettenti che le norme denunciate, assumendo quale presupposto dell'imposta il mero esercizio abituale di una attività economica organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2), indipendentemente dal risultato economico di tale attività, ed indicando quale base imponibile il valore della produzione netta, al netto degli ammortamenti, costituita dalla differenza tra ricavi e costi, esclusi tuttavia gli interessi passivi ed i costi relativi al personale (artt. 4, 8 e 11), si porrebbero in contrasto con il principio di capacità contributiva e perciò, in definitiva, con il principio di eguaglianza, in quanto assoggetterebbero il contribuente ad un prelievo fiscale basato su una mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa.

6.1. - Le questioni sono infondate.

6.2. - È costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (sentenze n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 159 del 1985, quest'ultima in "il fisco" n. 19/1985, pag. 2942, n.d.r.).

Nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

La scelta di siffatto indice - diversamente da quanto i rimettenti assumono - non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

Irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, è d'altro canto la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori).

Come si verifica per qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale)

gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative.

7. - Un secondo gruppo di questioni riguarda specificamente l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

8. - Vengono in primo luogo in considerazione, a tale proposito, le questioni di legittimità costituzionale - da intendersi evidentemente riferite all'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo - sollevate, in riferimento all'art. 76 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, e dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze. Assumono i rimettenti che, attraverso l'assoggettamento ad IRAP dei lavoratori autonomi, si sarebbe violato il criterio direttivo stabilito dall'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), rappresentato dalla riduzione del costo del lavoro e del prelievo complessivo che grava sul lavoro autonomo.

8.1. - Anche tale censura è infondata.

8.2. - L'assunto da cui i rimettenti muovono - che cioè l'onere derivante dall'IRAP sia, per i lavoratori autonomi, maggiore di quello da cui erano precedentemente gravati per effetto dei tributi e contributi soppressi dall'art. 36 del decreto legislativo - è infatti apodittico ed indimostrato. Oltre a ciò va considerato che il criterio direttivo cui i medesimi rimettenti fanno riferimento riguarda non solamente l'istituzione dell'IRAP, ma il complesso delle riforme del sistema tributario indicate nello stesso art. 3, comma 143, della legge n. 662 del 1996, tra le quali, ad esempio, figura anche, alla lettera b), la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Con la conseguenza che la comparazione andrebbe semmai effettuata con riguardo non alla sola IRAP, ma all'intero carico fiscale gravante sul lavoro autonomo prima e dopo la riforma.

Da ultimo - ed il rilievo è di per sé decisivo - va comunque osservato che è la stessa legge delega n. 662 del 1996 a prevedere, all'art. 3, comma 144, lettera b), che l'istituenda imposta regionale sulle attività produttive venga applicata anche nei confronti degli esercenti arti e professioni.

9. - Altri rimettenti dubitano della legittimità costituzionale della normativa istitutiva dell'IRAP, nella parte in cui questa opererebbe una ingiustificata equiparazione, ai fini del trattamento fiscale, tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo, con violazione vuoi del principio di eguaglianza, vuoi del principio di capacità contributiva, vuoi, infine, del principio di tutela del lavoro in tutte le sue forme.

Vengono sotto tale profilo in considerazione le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999, in riferimento all'art. 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., e dalla Commissione tributaria di I grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 3 Cost.; le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 del medesimo decreto legislativo sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 3 Cost., e dalla Commissione tributaria provinciale di



Piacenza, in riferimento all'art. 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lettera c), 4 e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), e 8 del medesimo decreto sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost.; la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3, comma 1, lettera c), 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost.

9.1. - Le questioni stesse sono infondate alla stregua delle considerazioni che seguono.

9.2. - Va innanzitutto ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo.

L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro.

È tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'«esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi», con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

10. - L'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo - in combinato disposto, secondo la prospettazione di taluni rimettenti, con l'art. 2 - è ancora fatto oggetto di censura, in riferimento all'art. 3 Cost., per l'ingiustificata disparità di trattamento che ne deriverebbe in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati, non assoggettati all'imposta.

10.1. - L'infondatezza della questione - sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza - risulta evidente sulla base delle medesime considerazioni sopra svolte riguardo alla natura e all'oggetto dell'imposta. Una volta chiarito, infatti, che l'IRAP non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, nessuna ingiustificata disparità di

trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

11. - La Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, la Commissione tributaria provinciale di Milano, la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, e la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ritengono, sotto altro aspetto, in contrasto con il principio di eguaglianza l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi e non anche degli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 della stessa norma.

11.1. - Anche in tal caso la censura è priva di fondamento, in quanto l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono un'attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi, previste dai commi 2 e 3 del menzionato art. 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale.

12. - L'art. 3 del decreto legislativo è infine ulteriormente censurato, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con entrambe le ordinanze, dalla Commissione tributaria di I grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000, e dalla Commissione tributaria provinciale di Parma in quanto porrebbe a carico solamente di alcune categorie di contribuenti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale, essendo stati soppressi dall'art. 36 del decreto legislativo, contestualmente all'entrata in vigore dell'IRAP, i previgenti contributi. Sotto il medesimo profilo la Commissione tributaria provinciale di Piacenza solleva invece questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 del decreto legislativo, sempre in riferimento all'art. 3 Cost., mentre la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia dubita, in riferimento allo stesso parametro, della legittimità costituzionale sia dell'art. 3 che dell'art. 36.

12.1. - Le questioni sono prive di fondamento.

La circostanza che i contributi per il Servizio sanitario nazionale - unitamente ad altre imposte e contributi - siano stati soppressi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 446 del 1997 e che il servizio sanitario sia finanziato anche dalla nuova imposta non esclude che il prelievo operato dall'IRAP si inquadri nella fiscalità generale e che nessuna identificazione sia perciò richiesta tra i soggetti passivi dell'imposta ed i beneficiari dei servizi pubblici al cui finanziamento il gettito è, in parte, destinato.

P.Q.M. - la Corte Costituzionale riuniti i giudizi,

a) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con l'ordinanza emessa il 6 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione; dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999, in riferimento agli artt. 3, 32 e 76 della Costituzione, e con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, in

riferimento all'art. 76 della Costituzione;

b) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione; dalla Commissione tributaria provinciale di Parma, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla Commissione tributaria di I grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze, in riferimento all'art. 53 della Costituzione; dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione; dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, in riferimento all'art. 53 della Costituzione, e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, in riferimento all'art. 3 della Costituzione;

c) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento all'art. 23 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con l'ordinanza emessa il 10 maggio 2000; dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza;

d) dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale: dell'art. 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 35 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 18 ottobre 1999; degli artt. 3, comma 1, lettera c), e 4 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Torino, con le due ordinanze emesse il 23 settembre 1999; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma; degli artt. 3, comma 1, lettera c), 4 e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con l'ordinanza emessa il 23 marzo 2000; degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), e 8 del medesimo decreto legislativo sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Trapani, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione; degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con tutte e tre le ordinanze; degli artt. 8 e 11, comma 1, lettera c), numeri 1), 2), 3) e 4), del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Genova; degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8 e 11, del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia; degli artt. 2, 3, 4 e 36 del medesimo decreto legislativo sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza.